

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2016/22 - Conservation des livres et pièces justificatives en cas de tenue de comptabilité informatisée

Avis du 28 septembre 2016¹

I. Contexte

1. La Commission a été saisie d'une demande de clarification concernant certaines modalités pratiques de mise en œuvre des dispositions légales et réglementaires entourant la tenue et la conservation des livres et des pièces justificatives en cas de comptabilité informatisée.

2. Le présent avis entend voir précisé dans quelle mesure la conservation d'une copie en format « pdf » de différents livres ou pièces justificatives peut satisfaire au prescrit légal et réglementaire comptable.

Il tend également à clarifier la portée exacte de l'obligation de maintien de programmes et systèmes permettant de lire les fichiers d'une comptabilité tenue électroniquement.

La Commission tient à souligner que le présent avis se limite strictement aux aspects relatifs au droit comptable de la problématique envisagée et ne traite ni des obligations spécifiques à certains secteurs d'activité, ni des obligations relevant de la législation fiscale (les points spécifiquement évoqués le sont uniquement à titre purement exemplatif).

II. Position du problème

3. Les situations pratiques donnant lieu à de telles problématiques sont entre autres :

- le changement de prestataire de services comptables, fréquemment accompagné du changement de programme comptable ;
- le changement par l'entreprise de solution informatique pour la tenue de sa comptabilité, sans que la solution précédente soit maintenue active avec l'ensemble de ses fonctionnalités pendant la totalité de la durée légale de conservation ;
- le changement de système d'exploitation (« O.S. ») utilisé par l'entreprise ou son prestataire externe, dans la mesure où ce changement serait susceptible d'avoir un impact, plus ou moins

¹ Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 7 juillet 2016 sur le site de la CNC.

matériel, sur l'utilisation du programme comptable de l'entreprise et les données comptables générées par ce dernier.

III. Analyse

A. *Contexte légal et réglementaire*

4. Les dispositions légales et réglementaires entourant, en droit comptable belge, la tenue et la conservation des livres et des pièces justificatives, également applicables en cas de comptabilité informatisée, proviennent de différents textes :

- le Code de droit économique qui comporte différentes dispositions en son Livre III, Titre 3. Obligations générales des entreprises, Chapitre II. Comptabilité des entreprises, visant à assurer la régularité des inscriptions comptables ;
- les modalités de mise en œuvre figurant à l'AR du 12 septembre 1983² (en exécution de la loi comptable du 17 juillet 1975 abrogée et intégrée dans le Code de droit économique), lequel a notamment été modifié par l'AR du 25 janvier 2005.³

5. Le Code de droit économique impose que les opérations soient inscrites sans retard, de manière fidèle et complète et par ordre de dates, et ce, qu'il s'agisse d'une comptabilité en partie double ou simplifiée.

Dans le cas d'une comptabilité en partie double, il est soit fait usage d'un livre journal unique, soit d'un journal auxiliaire unique ou subdivisé en journaux spécialisés.

Les mouvements totaux enregistrés au cours de la période dans le journal auxiliaire unique ou dans les journaux spécialisés font, mensuellement au moins, l'objet d'une écriture récapitulative dans un livre central. Si le journal auxiliaire unique ou les journaux auxiliaires spécialisés répondent aux conditions de l'article 5, § 2⁴ de l'AR du 12 septembre 1983,⁵ les mouvements totaux enregistrés dans ce ou dans ces journaux auxiliaires ne doivent cependant pas faire l'objet d'une écriture récapitulative dans un livre central.⁶ Dans ce cas, il n'est pas nécessaire de tenir un livre central.

² Arrêté royal du 12 septembre 1983 portant exécution de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises.

³ Arrêté royal du 25 janvier 2005 modifiant l'arrêté royal du 12 septembre 1983 portant exécution de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, l'arrêté royal du 12 septembre 1983 déterminant la teneur et la présentation d'un plan comptable minimum normalisé et l'arrêté royal du 16 juin 1994 fixant la contribution des entreprises aux frais de fonctionnement de la Commission des normes comptables.

⁴ Ces conditions sont explicitées dans l'extrait de la disposition reproduite ci-après : « § 2. Si les livres et journaux visés au § 1^{er} sont tenus au moyen de systèmes informatisés, ces systèmes informatisés sont conçus d'une manière telle que l'entreprise puisse en tout cas tenir sa comptabilité conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables à la tenue de la comptabilité. ».

⁵ Tel que modifié par l'article 2 de l'AR du 25 janvier 2005 précité – voyez l'extrait de la disposition reproduite ci-avant pour un détail des conditions.

⁶ Art. 7 de l'AR du 12 septembre 1983.

La durée de conservation des livres visés au paragraphe 1^{er} de cet article a été ramenée à sept années⁷.

6. Le Code de droit économique dispose que les journaux et livres doivent être tenus de manière à garantir leur continuité matérielle ainsi que la régularité et l'irréversibilité des écritures et doivent être conservés pendant sept ans de même que les pièces justificatives, en original ou en copie, classées méthodiquement.⁸

Ce délai est réduit à trois ans pour les pièces justificatives qui ne sont pas appelées à faire preuve vis-à-vis des tiers.⁹

7. Les règles spécifiques à la tenue et à la conservation des journaux sont déterminées par l'AR du 12 septembre 1983,¹⁰ lequel a été modifié par AR du 25 janvier 2005 spécifiquement en relation avec la tenue de comptabilité informatisée. Son article 5, § 2 prévoit à cet effet que :

« Si les livres et journaux visés au § 1^{er} sont tenus au moyen de systèmes informatisés, ces systèmes informatisés sont conçus d'une manière telle que l'entreprise puisse en tout cas tenir sa comptabilité conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables à la tenue de la comptabilité. ».

L'AR du 12 septembre 1983 précité impose en outre en son article 9 que :

« Les entreprises sont tenues de conserver leurs livres pendant sept ans à partir du premier janvier de l'année qui suit leur clôture. Le livre journal unique, le livre central prévu à l'article 4 de la loi du 17 juillet 1975 précitée, les trois journaux prévus à l'article 5 de cette loi, ainsi que le livre prévu (à l'article 9, § 1^{er}), de cette loi, doivent être conservés en original; les autres livres peuvent l'être en original ou en copie.

Le support utilisé pour la conservation des livres et journaux visés à l'alinéa 1^{er} doit assurer l'inaltérabilité et l'accessibilité des données qui y sont enregistrées durant toute la durée de conservation prescrite. ».

8. Le Rapport au Roi de l'AR du 25 janvier 2005, ayant introduit cette modification dans l'AR du 12 septembre 1983 et dont les termes sont partiellement repris par l'avis CNC 2010/14, précise que :

« (...) en matière de conservation, le support choisi (papier, CD-ROM) doit assurer que les données sont inaltérables et accessibles durant la période de conservation.

⁷ Sept années à partir du premier janvier de l'année qui suit leur clôture. Article 9 de l'AR du 12 septembre 1983 portant exécution de l'article III.87, § 2, alinéa 2 du Code de droit économique

⁸ Art. III.86, III.87 et III.88 du Code de droit économique.

⁹ Art. III.86 du Code de droit économique.

¹⁰ Art. III.87, § 2, alinéa 2 du Code de droit économique.

Si la comptabilité est tenue électroniquement, on doit conserver non seulement les fichiers contenant les livres, mais aussi les programmes et les systèmes qui permettent de les lire durant cette période minimale de conservation.

Chaque état comptable doit pouvoir être présenté et réimprimé pendant la période de conservation minimale.

Vu l'évolution technologique rapide dans ce domaine, le Gouvernement examine en ce moment la possibilité de réduire la durée de conservation minimale de dix ans fixée dans la loi du 17 juillet 1975. ».¹¹

9. A la lecture du Rapport au Roi de l'AR du 25 janvier 2005, le but du législateur semble avoir essentiellement été, en exigeant de maintenir les *programmes et les systèmes qui permettent de (les) lire*¹², de garantir l'*inaltérabilité* des données et leur *accessibilité* durant toute la période de conservation maintenant ramenée à sept années.

Il ressort de la lecture combinée de l'ensemble de ces dispositions que les garanties d'*inaltérabilité* et d'*accessibilité* des données doivent toutefois également se combiner avec les garanties de *continuité matérielle, de régularité et d'irréversibilité des écritures* que doivent apporter la tenue des livres et journaux.

B. Applicabilité au cas d'espèce

10. La Commission a rendu un avis 2010/14 concernant la conservation des livres et des pièces justificatives.¹³

Cet avis traite également spécifiquement de la comptabilité électronique et, se référant à l'obligation de garantir la continuité matérielle, la régularité et l'irréversibilité, mentionne que le système informatisé devra, à tout le moins, permettre à l'entreprise de tenir sa comptabilité conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables à la tenue de la comptabilité.

L'avis traite également, plus en détail, des problématiques de facturation électronique, d'archivage et de lieu de conservation.

11. Dans le cas d'un changement de solution comptable informatisée ou de sa mise à jour, l'obligation de conservation recouvre différentes dimensions selon la situation envisagée.

¹¹ Durée entre-temps ramenée à 7 ans, voyez les art. III.86 et III.88 du Code de droit économique.

¹² Les « données ».

¹³ Avis CNC 2010/14 – Conservation des livres et des pièces justificatives, *Bull. CNC* n° 55, novembre 2010, 45-50.

1. Accessibilité et consultation du contenu des fichiers

12. Il va de soi que les livres qui seraient conservés dans des fichiers devenus illisibles à la suite d'une modification ou d'un changement de solution comptable informatisée ne répondraient pas à l'obligation de conservation telle que détaillée dans le rapport au Roi de l'AR du 12 septembre 1983 précité.

En revanche, l'importation des fichiers initiaux vers une solution informatique identique voire compatible ou la conversion de l'ensemble des fichiers dans un format aisément lisible (dynamique ou statique comme un fichier de type « pdf »), voire l'utilisation d'une solution de type « *cloud accounting* » peut également garantir la continuité du seul point de vue de la *consultation* des livres.

Dans cette dernière hypothèse, il reste néanmoins à vérifier dans quelle mesure les autres exigences posées par l'obligation de conservation sont ou non rencontrées. C'est l'objet des développements suivants.

2. Conservation des fichiers de façon à garantir l'inaltérabilité des données qui y sont enregistrées

13. Ces obligations de continuité matérielle et de régularité sont notamment définies par le Code de droit économique aux articles III.84 et III.85 qui imposent, entre autres, le respect d'une numérotation séquentielle des écritures au sein des différents journaux qui doit être contrôlé par le logiciel comptable.¹⁴

L'*irréversibilité* des écritures en droit comptable y est définie comme suit :¹⁵

« Les livres sont tenus par ordre de dates, sans blancs ni lacunes. En cas de rectification, l'écriture primitive doit rester lisible. ».

Le prescrit légal n'est toutefois pas immédiatement transposable à une comptabilité informatisée.

14. Dans le cas d'une comptabilité informatisée se pose en effet la question de savoir ce que recouvre exactement l'obligation de conservation *en original* et dans le respect de l'*inaltérabilité*.

La lecture de l'article 9, deuxième alinéa de l'AR du 12 septembre 1983 précité vise le *support* de la conservation des livres et journaux, lequel doit assurer l'*accessibilité* et l'*inaltérabilité* des données pendant toute la période de conservation aux termes de l'article 9, premier alinéa de l'AR du 12 septembre 1983 précité.

¹⁴ Voy. la note technique de l'IEC du 30 avril 2003 « Critères de qualité du logiciel comptable », 19, http://www.iec-iab.be/fr/membres/publication/Livres/Documents/Criteres_de_qualite_du_logiciel_%20comptable.pdf.

¹⁵ Voy. les art. III.87 et III.88 du Code de droit économique.

En pratique, en cas de comptabilisation informatisée, l'inaltérabilité suppose qu'il ne doit plus être possible de modifier, d'effacer ou d'ajouter des écritures.

Le respect de ces principes doit, par définition, être tout d'abord garanti en cours d'utilisation d'une solution informatisée de comptabilité avant d'envisager son respect à l'occasion de sa mise à jour ou d'un transfert de données vers la solution de destination en cas de changement de solution informatisée.

15. Plus spécifiquement, s'agissant donc du *format* de conservation, doit-on obligatoirement conserver les fichiers informatiques tels qu'établis dans leur version d'origine, ou peut-il s'agir de fichiers *upgradés* dans une nouvelle version du programme d'origine, voire de fichiers importés vers une autre solution informatique (logiciel, système ERP, *cloud accounting*, etc.) ?

Les situations pratiques donnant lieu à de tels transferts sont très fréquentes.

Il peut s'agir d'une simple mise à jour d'un programme comptable, du changement de solution au sein de l'entreprise ou d'un changement *de facto* de solution informatisée du fait du changement de prestataire externe.

Dans cette dernière hypothèse, la question peut même se poser dans l'hypothèse de l'utilisation de la même solution informatisée par le nouveau prestataire et du transfert éventuel de fichiers à cette occasion.

16. L'obligation de maintien des fichiers dans une version informatisée rigoureusement identique (« *simple back-up* »)¹⁶ sur une période de sept années (durée de conservation légale) semble difficilement conciliable avec le rythme d'évolution technologique (qui peut d'ailleurs s'étendre au système d'exploitation ou à d'autres éléments d'un ERP dont le système ferait partie) et la multiplicité des solutions comptables informatisées disponibles, voire la possibilité d'une disparition pure et simple de solutions et de leur support à l'initiative même du développeur desdites solutions.

Dès lors, l'inaltérabilité des données enregistrées dans la solution informatisée peut être garantie dans les deux hypothèses suivantes :

2.1. *Maintien de la solution informatisée initiale éventuellement mise à jour*

17. Plutôt que d'imposer un maintien à l'identique de la solution informatisée et des livres originaux produits par celle-ci, il faut plutôt s'assurer que la solution informatisée permette d'effectuer un *archivage spécifique* qui garantisse la pérennité d'accès aux données comptables archivées, leur lisibilité, leur

¹⁶ Voy. la note technique de l'IEC du 30 avril 2003 « Critères de qualité du logiciel comptable », 28, http://www.iec-iab.be/fr/membres/publication/Livres/Documents/Criteres_de_qualite_du_logiciel_%20comptable.pdf.

*caractère original*¹⁷, voire leur restauration par des versions ultérieures de solution informatisée utilisée en vue de pouvoir produire des états comptables demandés à l'occasion d'un contrôle.¹⁸

2.2. *Changement de solution informatisée : archivage et transfert de données*

18. Les situations de changement de solution informatisée visées par la question abordée ici supposent, d'une part, un archivage préalable au sein de la solution informatisée initiale et, d'autre part, le transfert de ces données archivées au sein de la solution informatisée de destination (comportant entre autres l'ensemble des livres et journaux énumérés à l'article 9 alinéa 1^{er} de l'AR du 12 septembre 1983 précité).

Ce transfert de données à destination d'une nouvelle solution comptable informatisée devra bien entendu permettre la vérification des garanties de continuité matérielle, de régularité et d'irréversibilité des écritures préalablement et à l'issue de leur importation dans la solution informatisée de destination.

Si ces garanties sont vérifiées et la lisibilité des fichiers assurée, il n'est pas exigé d'un point de vue comptable de maintenir la solution informatisée utilisée antérieurement pendant l'ensemble de la période légale de conservation.

La Commission rappelle que, dans tous les cas de figure, la réalisation d'une sauvegarde (« back-up ») complète de la comptabilité sur une base régulière participe à la bonne gestion de l'entreprise.

19. La vérification du respect de ces différentes exigences en termes de consultation, de conservation et d'intégrité des données comptables pourra être effectuée, le cas échéant, pour ce qui concerne les sociétés contrôlées, par le commissaire nommé ou, à défaut, par l'associé individuel assisté ou représenté par un expert-comptable par application de l'article 166 du Code des sociétés.¹⁹

De manière plus générale, le professionnel comptable chargé d'une mission dans une entreprise et qui « se doit de vérifier le caractère approprié des systèmes comptables en place et de suggérer de procéder aux modifications nécessaires »²⁰ peut également être amené à vérifier la conformité des fichiers mis à jour ou transférés avec les fichiers originaux.

¹⁷ L'on entend ici l'inaltérabilité des données à conserver dans leur format électronique initial.

¹⁸ Voy. la note technique de l'IEC du 30 avril 2003 « Critères de qualité du logiciel comptable », *op.cit.*, 29.

¹⁹ Voy. à ce propos le Rapport au Roi de l'art. 2 de l'AR du 25 janvier 2005 modifiant l'art. 5 de l'AR du 12 septembre 1983.

²⁰ *Ibidem*, un extrait du commentaire de l'article 2 est reproduit ci-après : « Dans ce cadre, il faut indiquer qu'en ce qui concerne les sociétés contrôlées, les commissaires sont tenus de contrôler les résultats financiers générés par les systèmes informatisés. Conformément à l'article 144 du Code des sociétés le rapport doit en effet mentionner « si la comptabilité est tenue conformément aux prescriptions légales et réglementaires qui y sont applicables ». Les experts-comptables externes devront examiner lorsqu'ils exercent une tâche de contrôle (p.e. conformément à l'article 166 du Code des sociétés ou dans le cadre d'une expertise privée ou légale) si le software comptable remplit les conditions légales et réglementaires. De manière plus générale cependant, on relèvera que, conformément à l'obligation générale de conseil à laquelle il est tenu, le professionnel comptable (réviseur d'entreprises, expert-comptable ou comptable agréé) chargé d'une mission à caractère comptable dans une entreprise se doit de vérifier le caractère approprié des systèmes comptables en place et de suggérer de procéder aux modifications nécessaires. ».

En conclusion, le maintien des fichiers informatiques dans une version rigoureusement identique pendant la durée légale de conservation de sept années n'est pas exigée à partir du moment où l'inaltérabilité, l'irréversibilité et la lisibilité des livres comptables et des données qu'ils contiennent, est garantie.

C. Questions particulières

1. Aspects fiscaux de la conservation de documents

20. Comme indiqué en préambule de cet avis, celui-ci se limite à l'examen de la législation comptable et ne traite pas des éventuelles obligations additionnelles qui trouveraient leur source dans la réglementation fiscale.

Citons néanmoins, et à titre purement exemplatif, certains aspects spécifiques imposés par la législation fiscale, à envisager dans le cadre d'une revue de la conformité de la politique de conservation de documents électroniques :

1.1. Portée fiscale de l'obligation de conservation en matière fiscale

21. En matière fiscale, l'obligation de conservation peut avoir une portée plus large qu'en matière comptable.²¹ Une entreprise peut en outre avoir un intérêt spécifique à conserver ses documents et données comptables ainsi que d'autres documents connexes (comme par exemple certains contrats) au-delà de la durée légale de conservation en vue de faire valoir ses droits.²²

1.2. Facturation électronique

22. Par facture on entend, pour l'application du Code TVA, et aux termes de son article 1^{er}, § 13 : « tout document ou message sur papier ou sous format électronique qui remplit les conditions fixées par le Code et les arrêtés pris pour son exécution ». La facture électronique contient les informations exigées par le Code et les arrêtés pris pour son exécution et : « qui a été émise et reçue sous une forme électronique, quelle qu'elle soit. ».

Le Code TVA fixe la durée de conservation pour les factures et les copies de factures à sept années et requiert que l'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité d'une facture, que celle-ci se

²¹ Voy. les art. 315, 315*bis* et 315*ter* CIR 92, Commentaire du CIR 92, plus spécifiquement les n° 315/2-315/14-315/22 en matière d'impôts sur les revenus.

²² Comme par exemple en cas de litige, de pertes reportées, de recours par l'administration fiscale à l'article 358 du CIR 92, etc.

présente sur papier ou sous format électronique, soient assurées à compter du moment de son émission et jusqu'à la fin de sa période de conservation.²³

La législation TVA précise à ce titre que c'est à chaque assujetti de déterminer « la manière dont l'authenticité de l'origine, l'intégrité du contenu et la lisibilité de la facture sont assurées » tout en indiquant que « tout contrôle de gestion qui établit une piste fiable entre une facture et une livraison de biens ou une prestation de services, est de nature à donner cette assurance ».²⁴

23. L'Administration fiscale²⁵ recommande à ce propos d'adapter les contrôles de gestion, destinés à vérifier le maintien de ces garanties au cours de la période de conservation et d'archivage électronique, choisis à la taille et à l'activité de l'entreprise.²⁶

Elle indique ne pas accéder aux demandes de certification de conformité de logiciels comptables et/ou de facturation avec les garanties requises, mais recommander l'établissement d'une documentation aussi complète que possible « relative à tous les contrôles d'audit (internes ou externes) qu'il a mis en place et qui établissent une piste d'audit fiable et servent à garantir l'authenticité de l'origine et l'intégrité de contenu des factures. ».²⁷

2. Lieu de conservation

24. Les modifications susceptibles d'intervenir en matière de comptabilité informatisée peuvent également impliquer un changement de lieu de conservation voire un transfert à destination d'un autre Etat membre ou même d'un pays non membre de l'UE, de tout ou partie de la comptabilité de l'entreprise.

Ce transfert peut intervenir à l'initiative de l'entreprise elle-même ou d'un sous-traitant en charge de certaines fonctions financières ou informatiques.

Il est fait référence à l'avis rendu par la Commission sur ce point pour une clarification des règles applicables.²⁸

²³ Art. 60, § 3 C.T.V.A.

²⁴ Voy. art. 60, § 5, 4^e alinéa C.T.V.A.

²⁵ Circulaire n° AGFisc 14/2014 (E.T. 120.000) du 04.04.2014, n° 40-46.

²⁶ La Circulaire en question se réfère au rapport du COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) intitulé « Internal Control – Integrated Framework ».

²⁷ Circulaire n° AGFisc 14/2014 (E.T. 120.000) du 04.04.2014, n° 54.

²⁸ Voy. aussi l'avis CNC 2010/14 – Conservation des livres et des pièces rectificatives, *Bull. CNC* n° 55, novembre 2010, 45-50. Cet avis conclut, s'agissant des entreprises belges, que : « les entreprises belges sont habilitées à conserver leurs livres, comptes et pièces justificatives à l'étranger, à condition que les archives du siège belge soient complètement accessibles en ligne ».